

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Alienação de Habitação Própria e Permanente (HPP) em Portugal - possibilidade de reinvestimento em imóvel (HPP) localizado na Suíça
- Processo: 26575, com despacho de 2024-06-20, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à possibilidade de aplicação da exclusão de tributação prevista no nº 5 do artigo 10º do Código do IRS, em caso de reinvestimento a fazer na compra de um imóvel situado na Suíça. Sucintamente:
- É residente fiscal em Portugal desde 2017 e beneficia do estatuto de residente não habitual desde essa data;
 - É proprietário de um imóvel em Portugal, que é sua habitação própria e permanente;
 - Pretende alterar a sua residência para a Suíça, por motivos de ordem familiar e pessoal, até ao final do ano de 2024;
 - Essa alteração de residência implicará a compra de um novo imóvel na Suíça, para ser utilizado como sua habitação própria e permanente;
 - Para isso precisará de fundos o que o obriga a vender o imóvel que tem em Portugal;
 - Alega, no entanto, que essa alteração de residência dependerá da possibilidade de beneficiar do regime de reinvestimento, previsto no nº5 do artigo 10º do Código do IRS.

FACTOS

Consultada a base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que em nome do requerente existem dois imóveis, ambos no concelho de L....., em concreto o artigo rústico xx83, e o artigo urbano xx92, titulados em partes iguais com outra contribuinte M.....

Verificado o sistema de cadastro da AT (SGRC), constata-se que ao requerente foi atribuído o estatuto de residente não habitual com data de início em 2017-01-01 e término 2026, não lhe sendo reconhecida qualquer atividade de elevado valor acrescentado. Por seu lado, a contribuinte M.... beneficia, nas mesmas circunstâncias, de igual estatuto, e dentro do mesmo horizonte temporal.

Da consulta às declarações de rendimentos verifica-se a sua entrega, em conjunto com M..., nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022.

INFORMAÇÃO

1. Estabelece o nº5 do artigo 10º do Código do IRS, em especial a sua alínea a), que: São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que verificadas, cumulativamente, as seguintes condições:

a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista

intercâmbio de informações em matéria fiscal;

2. Na interpretação da norma, no que é relevante para o caso em concreto, vamos atender somente à matéria relativa à localização do imóvel de destino, ou seja, "imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal";

3. Então, considerando o nº1 do artigo 11º da Lei Geral Tributária, as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis podem ser encontradas no artigo 9º do Código Civil, cuja epígrafe é, precisamente, "Interpretação da lei";

4. Ora, a interpretação da lei, segundo o código civil, remete para um compromisso entre o objetivismo e o subjetivismo, não prescindindo da letra da lei, ainda que valorize, também, as circunstâncias em que a lei foi elaborada, e as condições específicas do momento em que a mesma é aplicada. No entanto, na dúvida, o nº3 do artigo 9º do Código Civil não deixa de realçar que, na fixação do seu sentido e alcance, o intérprete deve presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada, sabendo exprimir o seu pensamento em termos adequados;

5. Então, no preceito em análise, existe pouca ou nenhuma ambiguidade em relação ao seu significado e alcance. O legislador é claro em dizer que o imóvel a adquirir e a destinar à habitação própria e permanente do sujeito passivo e seu agregado familiar tem de estar localizado em território nacional, em território de um outro estado membro da União Europeia, ou em território de estado membro do Espaço Económico Europeu, sendo que neste último caso, somente nas situações onde exista intercâmbio de informação fiscal;

6. Reforça-se assim o facto de que é indubitável que a lista de territórios contemplados pela norma são, além do território nacional, os países membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, este último com ressalva;

7. E é precisamente porque nada pode ser dito quanto à clareza do preceito que o requerente não coloca em causa o seu alcance e pretende apenas, com base nos argumentos que invoca, uma interpretação analógica, procurando que seja aceite como uma equivalência a sua situação aos casos aí tipificados;

8. Contudo, o nº4 do artigo 11º da Lei Geral Tributária alerta para o facto de as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não serem suscetíveis de integração analógica;

9. Isso remete-nos para o artigo 8º da Lei Geral Tributária que tem como epígrafe "Princípio da legalidade tributária", e que enuncia, no seu nº1, que "Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais";

10. Por conseguinte, sendo o nº5 do artigo 10º do Código do IRS uma norma de exclusão de incidência tributária (há aqui, relativamente ao artigo 10º do Código do IRS, uma delimitação negativa da incidência), estamos perante um aspeto do imposto sujeito ao princípio da legalidade tributária, tal como enunciado no artigo 8º da Lei Geral Tributária;

11. Esse princípio, desdobra-se em dois aspetos fundamentais: princípio da reserva de lei formal e princípio de reserva de lei material. Isso significa que apenas a Assembleia

da República pode legislar quanto a essa matéria, e porque a competência é relativa, pode ser criada uma eventual lei de autorização legislativa ao governo, mas cujas normas terão de conter a disciplina, tão completa quanto possível, da matéria reservada - vide alínea i) do nº1 do artigo 165º e nº 2 do artigo 103º, ambos da Constituição da República Portuguesa;

12. Existindo essa reserva, não pode a norma ser alvo de uma interpretação analógica, tal como pretendido pelo requerente, justamente porque fazê-lo colocaria em causa o princípio da legalidade tributária, princípio esse determinante do conteúdo do nº4 do artigo 11º da Lei Geral Tributária, que proíbe esse tipo de analogias;

13. Mas alega o requerente que o direito europeu prevalece sobre o direito nacional, tal como previsto no nº4 do artigo 8º da Constituição da República Portuguesa;

14. Nesse sentido invoca o acordo bilateral entre a Confederação Suíça e a Comunidade Europeia e seus Estados Membros sobre a livre circulação de pessoas, realçando os seus artigos 2º e 7º como impeditivos de uma discriminação entre nacionais dos membros da União Europeia e nacionais da Confederação Suíça, com destaque para o direito de adquirir imóveis na medida em que esse direito esteja relacionado com o exercício dos direitos previstos no acordo;

15. Relativamente a esse facto importa esclarecer que o acordo visa, tal como está previsto no seu artigo 1º:

"a) Conceder um direito de entrada, de residência, de acesso a uma actividade económica assalariada e de estabelecimento enquanto independente, bem como o direito de residir no território das Partes Contratantes;

b) Facilitar a prestação de serviços no território das Partes Contratantes e, nomeadamente, liberalizar a prestação de serviços de curta duração;

c) Conceder um direito de entrada e de residência, no território das Partes Contratantes, às pessoas sem actividade económica no seu país de acolhimento;

d) Conceder as mesmas condições de vida, de emprego e de trabalho que as concedidas aos nacionais";

16. Ou seja, o acordo procura, no que concerne à liberdade de circulação, trabalho e residência, uma aproximação entre o tratamento dado a indivíduos com cidadania europeia e a indivíduos com cidadania suíça, sem que isso implique uma igualdade absoluta, pois que a amplitude dos tratados que constituem o direito europeu é muito maior;

17. Mais se deve dizer que o artigo 21º do acordo prevê uma não ingerência das suas cláusulas em matéria fiscal, com realce para os acordos já existentes em sede de dupla tributação ou outras medidas e disposições julgadas pertinentes por cada uma das partes contratantes;

18. Ainda assim, é importante referir que a tributação que o requerente pretende ver excluída não coloca em causa nenhum dos direitos previstos no acordo, nomeadamente o direito de regresso ao seu país de origem e o direito de aí adquirir novo imóvel;

19. O requerente apresenta também, como argumento, a liberdade de circulação de capitais, tal como ela está prevista no artigo 63º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, elencando a sua aplicação entre estados membros da União e países terceiros, acrescentando que, de acordo com o artigo 64º do mesmo tratado, a aquisição de bens imóveis é de enquadrar nesse contexto;

20. Para isso, além de referir expressamente essa norma, e o seu alcance, suporta

também os seus argumentos nas conclusões do acórdão resultante do processo com o nºC-472/22, onde foi discutida a natureza mais benéfica do regime fiscal de tributação de mais-valias auferidas com a alienação de participações sociais para pessoas singulares e residentes em Portugal, desde que as ditas participações fossem de sociedades comerciais que exercessem a sua atividade em território nacional, em contraponto à alienação de participações sociais de sociedades que exercessem a sua atividade fora do território nacional;

21. Nesse caso, o acórdão concluiu que essa diferença de tratamento era contrária ao direito da União Europeia, por violação da liberdade de circulação de capitais, pois um regime com essas características tornaria mais atrativo o investimento em empresas estabelecidas em território português;

22. Em relação ao primeiro argumento temos de considerar que a alínea a) do nº1 do artigo 65º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia refere o direito de os respetivos estados membros poderem aplicar as disposições pertinentes do seu direito fiscal entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar onde o seu capital é investido;

23. Isso, transposto para o caso em concreto, significa que o regime de reinvestimento previsto no nº5 do artigo 10º do Código do IRS estabelece, por direito, uma regra estrita quanto à localização do imóvel de destino, designadamente o território nacional, o território de um outro estado membro da União Europeia, ou um território de estado membro do Espaço Económico Europeu, sendo que neste último caso, somente nas situações onde exista intercâmbio de informação fiscal;

24. E embora o nº3 do artigo 65º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia refira que as medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63º, o estabelecimento de limites à localização do imóvel de destino, nos termos e com o alcance com que estão delineados, nada tem de arbitrário ou dissimulado;

25. No que concerne ao segundo argumento, importa frisar que o acórdão citado resultou de uma controvérsia relacionada com a tributação de capitais sob a forma de participações sociais em sociedades, ou seja, discutiu-se a liberdade de movimento de capitais diretamente ligados ao universo das empresas e do comércio, nada garantindo que se a controvérsia versasse sobre o assunto em discussão a conclusão fosse a mesma;

26. Todavia, embora a jurisprudência europeia tenha o seu valor, a verdade é que os únicos atos jurídicos emanados das instituições da União Europeia que têm aplicabilidade direta no ordenamento jurídico nacional são os regulamentos e as decisões, tal como previsto no artigo 288º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Tendo em conta o princípio da legalidade, ao qual a Autoridade Tributária e Aduaneira está sujeita, a ausência de regulamento ou decisão que coloque em causa o estabelecido no nº5 do artigo 10º do Código do IRS inviabiliza, de todo, um qualquer desvio ao cumprimento da norma;

27. Finalmente, foi na sequência do acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 26 de outubro de 2006, processo C-345/05, que a lei fiscal nacional foi adaptada às exigências da livre circulação de trabalhadores e da liberdade de estabelecimento no espaço europeu, em concreto nos territórios de outros estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu;

28. Do conteúdo desse acórdão importa realçar que o mesmo foi uma ação de incumprimento, instaurada pela Comissão, por violação de normas presentes no tratado da Comunidade Europeia e no acordo do Espaço Económico Europeu;

29. Uma consulta ao sítio da Comissão Europeia, no separador relativo ao Espaço Económico Europeu, informa que o acordo sobre o Espaço Económico Europeu integra a Islândia, o Listenstaine e a Noruega no mercado interno da UE, garantindo a livre circulação de mercadorias, serviços, pessoas e capitais, bem como políticas comuns conexas (concorrência, transportes, energia, cooperação económica e monetária);

30. Consequentemente, o decreto-lei nº361/2007, de 02/11, alterou o disposto no nº5 do artigo 10º do Código do IRS, no sentido de passar a admitir a exclusão de tributação de mais-valias mediante o reinvestimento em imóvel, terreno ou obras de construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, qualquer deles situado no território de outro estado membro da União Europeia, ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

31. E sempre que uma dessas situações ocorra, a comprovação da afetação do imóvel à habitação própria e permanente é feita através de declaração emitida por entidade oficial do outro estado, conforme a alínea b) do nº4 do artigo 57º do Código do IRS;

CONCLUSÃO

Pelo exposto, o reinvestimento do valor de realização decorrente de um imóvel situado em Portugal, destinado à habitação própria e permanente de um sujeito passivo, na aquisição de um imóvel localizado na Suíça, destinado à mesma finalidade, não poderá beneficiar do regime de exclusão de tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis, previsto no nº5 do artigo 10º do Código do IRS, por não cumprimento do requisito relativo à localização do imóvel de destino, conforme parte final da alínea a) da norma, ainda que os restantes requisitos para o efeito, previstos nas alíneas b) a f) do nº5 do artigo 10º do Código do IRS, estejam cumpridos.